

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/342551495>

# TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN YAPISININ İNCELENMESİ

Article · May 2019

CITATIONS  
4

READS  
833

1 author:



**Sami Buhur**

Balıkesir University

40 PUBLICATIONS 22 CITATIONS

SEE PROFILE

## YENİ KİTABIMIZ ÇIKTI!



Beş ana bölümden oluşan çalışmamın temel amacı; öncelikle dijital ekonominin vergilendirilmesi, finansal raporlaması ve denetimine ilişkin sorunları açıklamak; akabinde ise dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin yapılan uluslararası çalışmalar ile ülke mevzuatlarında yapılan değişiklikler hakkında bilgi vererek vergilendirme sorunlarının çözümüne ilişkin ilk önce küresel anlamda ortaya konulan önerileri açıklamak; sonrasında dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetim sorunlarına Türkiye bağlamında çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

Bu kitabı "Online Kitap" olarak da satın alabilirsiniz.  
Tel: 0216 449 04 85 / e-posta: abone@legal.com.tr / online satışı: www.legal.com.tr



Bu dergiyi "Online Dergi" olarak da satın almak isterseniz,

Tel: 0 216 449 04 85-86 e-posta: abone@legal.com.tr  
online satışı: www.legal.com.tr



LEGAL YAYINCILIK A.Ş.  
Calepağa Mah. General Asım Gündüz Cad.  
(Bahariye) Sektör Apt. No: 59 D: 6-7  
Kadıköy/İstanbul



Fiyatı: 40 TL

Mayıs / May 2019

MALİ HUKUK DERGİSİ  
JOURNAL OF FISCAL LAW

Cilt: 15 / Sayı: 173  
Volume: 15 / Issue: 173



## MALİ HUKUK DERGİSİ

ISSN: 1305-4074

15.  
yıl

JOURNAL OF FISCAL LAW

### MAKALELER / ARTICLES

**Konkordatonun Mali Yönü**  
*Fiscal Aspects of Concordatum*  
Prof. Dr. Duran BÖLÜBÜ.

**Gelişen Teknoloji ve İletişim Altyapısı Karşısında Vergi Dairelerinin Fonksiyonu**  
*Function of Tax Offices Before the Developing Technology and Communication Infrastructure*  
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU  
Murat GÖRKAYA  
Yunus Emre ELKÜ

**Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Yapısının İncelenmesi**  
*An Investigation of the Indirect Taxes Structure in Turkey*  
Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Sami BUHUR

**Investigation of the Fiscal Transparency and the Precautions Taken in Turkey**  
Mali Saydamlık ve Türkiye'de Alınan Önlemlerin İncelenmesi  
Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Sami BUHUR

**Verginin Toplumu Yönetiminde Gücü ve Mali Sosyoloji Etkisi**  
*Strength of Tax For Society and the Effect of Fiscal Sociology*  
Dr. Taner ERKAN (SMMMOCA)

### MALİ GELİŞMELER / FISCAL DEVELOPMENTS

### YÜKSEK MAHKEME KARARLARI / SUPREME COURT DECISIONS

### İDARİ GÖRÜŞLER / ADMINISTRATIVE OPINIONS

### MEVZUAT VE ÖNEMLİ BİLGİLER / LEGISLATIVE DEVELOPMENT AND USEFUL INFORMATION

### VERGİ HUKUKU TAX LAW

### MALİ SUÇLAR VE CEZALAR FISCAL CRIMES AND PENALTIES

### ŞİRKETLER HUKUKU COMPANY LAW

### KAMBİYO MEVZUATI EXCHANGE REGULATIONS

### DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER FOREIGN TRADE AND INCENTIVES

### GÜMRÜK UYGULAMALARI CUSTOM ENFORCEMENTS

### MUHASEBE ACCOUNTING

### SERMAYE PIYASASI HUKUKU CAPITAL MARKET LAW

### AVRUPA BİRLİĞİ THE EUROPEAN UNION

Cilt: 15 / Sayı: 173  
Volume: 15 / Issue: 173  
Mayıs / May 2019

Bu dergi ayda bir yayımlanan hakemli bir dergidir.  
This journal is a peer-reviewed journal published monthly.

- Araştırma Makalesi -

**# TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERİN YAPISININ  
İNCELENMESİ\***

(AN INVESTIGATION OF THE INDIRECT TAXES STRUCTURE IN TURKEY)

**Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Sami BUHUR\*\***

**ÖZ**

Türkiye'de tarihsel süreç içerisinde genellikle dolaylı vergiler, dolaysız vergilere nazaran daha büyük bir paya sahip olmuştur. Dolaylı vergilerin birçok avantajı olmasının yanında bazı dezavantajlı yönleri de mevcuttur. Bu çalışmanın amacı, dolaylı vergilerin vergi idaresi ve mükellef açısından olumlu ve olumsuz yönlerini ortaya koymaktır. Çalışmada öncelikle teorik literatür incelenmiş ve dolaylı vergilerle ilgili kavramsal bilgilere yer verilmiştir. Sonrasında dolaylı vergilerin Türkiye'de çeşitli yönleriyle uygulanma sonuçları değerlendirilmiştir. Ayrıca OECD ülkelerinde dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı incelenmiştir. Bu amaca yönelik olarak, resmi kurumların verilerinden yararlanılmıştır. Sonuç itibarıyla dolaylı vergilerin Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde önemli bir paya sahip olduğu anlaşılmıştır. ABD, Kanada, Fransa, Norveç gibi gelişmiş ülkelerde ise daha ziyade gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin ağırlıklı olduğu sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Dolaylı Vergiler, Vergi Politikaları, Kamu Mali Yönetimi

---

<sup>H</sup> Hakem denetiminden geçmiştir.

\* Bu makale 06.05.2019 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 24.05.2019 tarihinde birinci hakem; 24.05.2019 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

\*\* Balıkesir Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, y.s.buhur@hotmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-3782-2388

## ABSTRACT

*In the historical process in Turkey usually indirect taxes has been compared to a larger share of direct taxes. Indirect taxes have many advantages as well as some disadvantages. The aim of this study is to determine the positive and negative aspects of indirect taxes in terms of tax administration and taxpayer. Firstly, theoretical literature is examined and conceptual information is given about indirect taxes. After various aspects of the implementation of indirect taxes results were evaluated in Turkey. Furthermore, the share of indirect taxes in total taxes in OECD countries were examined. For this purpose, the data of the official institutions were used. As a result, the indirect taxes in developing countries such as Turkey it was found to have a significant share. It is concluded that taxes on income and earnings are predominant in developed countries such as USA, Canada, France and Norway.*

**Keywords:** *Indirect Taxes, Tax Policies, Public Fiscal Management.*

\*\*\*

## 1. Giriş

Tarihsel süreç içerisinde, vergiler eski toplumlarda süreklilik arz etmeyen, daha ziyade savaş dönemlerinde alınan ve sarayın ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik toplanan bir yapıya sahipti. Zamanla sanayileşme, nüfusun artması, devletin daha fazla mal ve hizmet üretmesiyle birlikte vergilerin yapısı ve bileşimi çeşitlenmiştir.

Günümüzde her türlü gelir ve kazançların yanında, servet unsurları ve tüketimden de vergi alınabilmektedir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra vergilerin yapısı ve bileşimi değişmiş, gelişme eğilimine girmiştir. Benzer bir süreç Türkiye’de de yaşanmış, 1950’lerden itibaren gelir ve kazançlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin yanında, dolaylı vergilerin de sayısı ve niteliği artmıştır.

Türkiye’de dolaylı vergilerin yapısı incelendiğinde, belli başlı özellikleri arasında en fazla göze çarpan yönü, toplam vergi gelirleri içerisinde neredeyse üçte ikilik bir paya sahip olmasıdır. Mükellef psikolojisi açısından bakıldığında, fiyat içerisine gizlenmiş olan verginin mükelleflerin tepkisini çekmediği iddia edilebilir. Vergi idaresi açısından bakıldığında, hasılatının yüksek olması ve fiyatı ile birlikte toplanması, bir

nevi idarenin daha rahat ve daha az bir maliyetle çalışmasını sağlamaktadır.

Dolaylı vergilere yönelik en önemli eleştirilerden birisi, vergi adaletini bozucu bir etki yaratmasıdır. Ödeme gücünü esas almayan dolaylı vergilerde, vergiyi ödeyenin kişisel ve ailevi durumu dikkate alınmamaktadır. Bu durum gelir dağılımının vergi yönüyle daha da bozulmasına neden olmaktadır.

## **2. Teorik Literatür**

Devlet yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirirken sunduğu kamusal hizmetleri için belli harcamalar yapar. Bu yapmış olduğu harcamalar için finansman kaynaklarına ihtiyaç duyar (Açıkgöz, 2008: 93). Genel anlamda kamu finansman kaynakları, vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, para ve vergi cezaları ve diğer gelirlerden meydana gelmektedir (Uluatam, 2005: 263 – 268).

Dar anlamda kamu gelirleri sadece merkezi idare tarafından toplanan gelirleri ifade ederken, geniş anlamda kamu gelirleri içerisinde, merkezi idare yanında mahalli idareler, parafiskal kuruluşlar ve kamu girişimlerinin elde ettiği bütün gelirler girmektedir (Çaşkurlu, Arslan, 2017: 161 – 163).

Günümüzde vergilerin önemli bir kısmı merkezi idare tarafından toplanmaktadır. Ancak devletin yapısına bağlı olarak bazı yerel nitelikteki kuruluşlar da kamu gelirlerini toplama yetkisine sahip olabilmektedir. Örneğin, gelir, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi merkezi idare tarafından toplanırken, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi gibi vergiler yerel yönetimler tarafından toplanabilmektedir. Merkezi yönetim ve yerel yönetim kuruluşlarının gerek kamu hizmetlerini gerekse kamu gelirlerini kendi amaçları doğrultusunda bölüşmelerine mali tevzin veya mali denkleştirme denilmektedir (Sayar, 1975: 267).

Kamu harcamalarının finansmanı açısından günümüzde en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı ülkeden ülkeye değişiklik gösterse de genel olarak yüzde seksen veya yüzde doksan civarındadır (Akdoğan, 2017: 105 – 108).

Kamu gelirleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Gelirin sürekliliği açısından olağan (normal) kamu gelirleri ve olağanüstü kamu gelirleri olarak ayrılmaktadır. Cebirlik açıdan zorunlu ve ihtiyari kamu geliri olarak ayrılmaktadır. Tahsilatı yapan birimler açısından ise

merkezi idare ve yerel yönetimlerin gelirleri olarak sınıflandırılabilir (Nadaroğlu, 2000: 191 – 210).

Vergilerin ayırımında da çeşitli kriterler göz önünde bulundurulmaktadır. Yansıtılabilir kabiliyeti açısından dolaylı ve dolaysız vergiler; konusu açısından gelir, servet ve harcama vergileri olarak sınıflandırılmaktadır. Literatürde diğer bazı sınıflandırmalar da mevcuttur. Örneğin, nakdi – aynı vergiler, kişisel – nesnel vergiler, spesifik – advalorem vergiler gibi. Ancak burada konunun bütünlüğünün bozulmaması açısından detaya girilmeyecektir (Eker ve Bülbül, 2013: 186 - 191).

### 3. Dolaylı Vergiler ile İlgili Genel Bilgiler

Dolaylı, vasıtalı veya diğer adıyla endirekt vergiler fiyat mekanizması veya piyasa koşulları altında bir başkasına aktarılabilen vergilerdir. Ters durumda, aktarılamayan diğer bir ifade ile mükellefin üzerinde kalan vergiler ise genel olarak dolaysız, vasıtasız veya direkt vergiler olarak ifade edilmektedir (Aamir vd., 2011: 173 – 178).

Günümüzde Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan ve halen uygulaması devam eden dolaylı vergiler arasında, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve damga vergisi girmektedir. Dolaysız vergiler grubunda ise gelir ve kurumlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır (Çetinkol, 2013: 11).

Dolaylı ve dolaysız vergilerin ayırımında çeşitli kriterler esas alınmaktadır. Bunlardan en önemli olanı ve genel kabul göreni yansıma kriteridir. Vergi yansıması genel olarak ödenen vergilerin fiyat mekanizması altında bir başkasına kısmen veya tamamen aktarılması olarak ifade edilmektedir (Şener, 2001: 281). Buradan hareketle, vergi yükünün bir başkasına yansıtılabildiği vergiler dolaylı vergiler; ancak vergi yükünün bir başkasına yansıtılamadığı vergiler ise dolaysız vergiler olarak ifade edilmektedir.

Vergi yansımasını etkileyen çeşitli faktörler vardır. Bunlar arasında; piyasanın yapısı, arz ve talep esnekliği, verginin türü, malın türü, mikro ve makro ekonomik faktörler, dar tabanlı veya geniş tabanlı olmasına bağlı olarak vergiler çeşitli şekillerde yansıtılabilir veya şartlar uygun olmadığı için mükellefin üzerinde kalabilmektedir (Edizdoğan, 1981: 34).

Dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımında diğer bir kriter ise verginin mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını, ödeme güçlerini dikkate alıp almamasıdır. Buna göre; mükellefin şahsi ve ailevi durumlarını ve ödeme güçlerini dikkate alan vergiler dolaysız vergiler; ancak şahsi, ailevi durumlarını ve ödeme güçlerini dikkate almayan vergiler ise dolaylı vergiler grubuna dahil edilmelidir (Cremer, vd., 2001).

Üzerine konuldukları iktisadi unsurlar veya verginin konusu açısından; gelir ve servet unsurlarını esas alan vergiler dolaysız, harcamaları veya tüketimi esas alan vergiler ise dolaylı vergiler olarak gruplandırılmaktadır. Diğer bir ifade ile gelir, servet ve kazançları esas alan vergiler dolaysız, üretim, tüketim, satış gibi iktisadi unsurları esas alan vergiler ise dolaylı vergiler adı altında isimlendirilmektedir (Yılmaz, 2012: 5-6).

#### **4. Türk Vergi Sistemi İçerinde Yer Alan Dolaylı Vergilerin İncelenmesi**

Yukarıda da bahsedildiği üzere Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan ve halen uygulanmakta olan dolaylı vergiler, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve damga vergisidir. Burada hasılatı yüksek olan ve çok sayıda mükellefi ilgilendiren Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi üzerinde durulacaktır.

##### **4.1. Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisi (KDV) ilk olarak 1953 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Michigan Eyaleti'nde uygulanmaya başlanmıştır (Önder, 1984: 27). Sonrasında 1954 yılında Fransa'da ve 1967 yılında ise Avrupa Birliği'nde genel satış vergisi olarak uygulanmaya başlanmıştır (Kort, 2011: 5 – 6).

KDV, her üretim ve satış aşamasında, mal ve hizmetlerin dağıtımında ve tesliminde oransal olarak uygulanan yayılı bir muamele vergisidir (Akdoğan, 2017: 292). İkinci Dünya Savaşı'ndan itibaren vergi sistemi içerisinde yerini bulan KDV, günümüzde harcamalar üzerinden alınan verginin en önemlisi haline gelmiştir (Uluatam, 2005: 381 – 406).

Türkiye'de 3065 Sayılı KDV Kanunu 25/10/1984 tarihinde kabul edilip 1.1.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. KDV'nin konusuna, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve di-

ğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler girmektedir (KDV Kanunu, 1984).

Dolaylı vergiler içerisinde en önemli yere sahip olan KDV, nihai tüketiciye doğru (ileriye doğru) yansıtılabilir bir niteliğe sahiptir ve vergi yükü, piyasanın yapısına bağlı olarak malı son kullananın üzerinde kalmaktadır (Kort, 2011: 6-7). KDV’de verginin matrahı olan katma değer, üretim faktörlerinin üretim süreci içerisindeki yarattıkları değeri ifade etmektedir.

#### **4.2. Özel Tüketim Vergisi**

Özel tüketim vergileri, genel tüketim vergilerinin aksine belirli mal ve hizmetleri hedef alan kısmi harcama vergileridir (Önder, 2002: 7-8). Verginin konusuna lüks mallar, alkol, tütün gibi alışkanlık ve zarar verici mallar ve satış miktarı yüksek olan ve çok talep edilen petrol ürünleri gibi mallar girmektedir. Verginin kapsamına giren malların ilk iktisap, imalat veya ithalat aşamasında bir kez alınan tek aşamalı bir vergidir (Kort, 2011: 9-10).

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), tıpkı KDV’de olduğu gibi yönetimi kolay ve hasılatı yüksek olan vergilerdendir. Vergi malın satış fiyatı içerisinde gizli olduğundan muhatapları tarafından genellikle farkına varılmadan ödenen vergilerdendir (Ülgen, 2001: 104).

ÖTV’nin uygulanmasının en önemli nedenlerinden birisi, bazı çevreye zarar veren malların tüketiminin kısıtlanmaya çalışılmasıdır. Özellikle petrol ürünlerinin çevreye yaydığı zararlı gazların salımını azaltmaya yönelik olması; alkol, tütün gibi insan sağlığına zararlı olan maddelerin tüketiminin kısıtlanmaya çalışılması gibi amaçları ön plandadır (Batırel, 2002: 4-5).

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Türkiye’de 6/6/2002 tarihinde kabul edilip, 12/6/2002 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanıp yürürlüğe girmiştir.

### **5. Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Çeşitli Yönleri ile Değerlendirilmesi**

#### **5.1. Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Hogan gibi bazı yazarlara göre (1851), dolaysız vergiler vergi yükünün dağılımına zarar vermeden uygulanabildiği için, dolaylı vergilere nazaran daha eşittir. Özellikle gelir vergisi gibi mükelleflerin ödeme

güçlerini esas alan vergilerde, mükellefin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınmaktadır. Ancak KDV, ÖTV gibi vergiler objektif bir yapıya sahip oldukları için, mükelleflerin ödeme güçlerini esas almamakta, bu da vergi adaleti açısından istenilmeyen sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Oyan, 1999: 99 - 100).

Dolaylı vergilere yönelik vergi adaleti açısından en önemli eleştirilerden birisi, vergi yükünün neredeyse tamamının nihai tüketici veya vergi taşıyıcısının üzerinde kalmasıdır. Özellikle esnekliği düşük veya esnek olamayan mallarda vergi yükü önemli ölçüde veya tamamen tüketici üzerinde kalmaktadır.

### **5.2. Üretim, Yatırım ve Milli Gelir Üzerindeki Etkileri Açısından Değerlendirilmesi**

KDV’de yatırım mallarının maliyetine giren ve o malların alımı esnasında ödenmiş olan vergi, satışı esnasında tahsil edilen vergiden düşüldüğü için (vergi indirimi yöntemi), üreticilerin elinde önemli sayılabilecek fonların birikmesine neden olacaktır. Mevcut fonların tekrar yatırımlara dönüştürülmesi halinde, üretim ve milli ekonomi üzerinde olumlu etkiler yaratacaktır.

Diğer taraftan KDV’deki en önemli istisnalardan birisi ihracat istisnasıdır. KDV Kanununun 11. maddesinde bahsedilen ihracat istisnasında amaç ihracatı teşvik etmektir. Bu durum ihracata dayalı yatırımların ve ihracat gelirlerinin artmasına neden olmaktadır.

### **5.3. Vergi Denetimi, Vergi Kayıp ve Kaçakları Açısından Değerlendirilmesi**

KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler satış fiyatı içerisinde gizli olması ve anında tahsil edilebilmesi açısından bir nevi otokontrol mekanizmasının işler hale gelmesini sağlar (Yaman ve Çımat, 2008: 54). Bu durumda idare daha rahat ve daha az bir maliyetle vergi tahsil edebilmektedir.

Maliye literatüründe genel anlayış, dolaylı vergilerin –talebi esnek olan mallar dışında- kayıp ve kaçaklara çok fazla elverişli olmadığı yönündedir. Diğer bir ifade ile dolaylı vergilerde verginin fiyat mekanizması içerisinde gizli olması ve satışla birlikte tahsil edilmesi, kayıp ve kaçırma olasılığını düşürmekte ve hatta vergi denetiminin daha rahat ve kolay yapılmasına olanak tanımaktadır (Yılmaz, 2012: 9).

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi gibi dolaysız vergiler beyan esasına dayalıdır ve bazı mükellefler eksik beyanname vermekte veya hiç beyanda bulunmamaktadırlar. Bu durum idarenin vergi denetim mekanizmalarını işler hale getirmesini zorunlu kılmaktadır.

#### **5.4. Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi**

KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler malın satış fiyatı içerisine gizlendiği için vergiyi ödeyen tüketiciler ne kadar vergi ödediklerini genellikle hissetmezler. Mali anestezi de denilen bu durumda, mükellef mal ve hizmet satın alırken ödediği fiyatın içerisinde vergi ödediğinin farkına varamamaktadır.

Literatürde mükellefin tepkisini çekmeme veya canını yakmama şeklinde de ifade edilen mali anestezide, verginin gerçek yüklenicisi olan nihai tüketici, ödediği KDV veya ÖTV gibi dolaylı verginin farkına varamamakta, mali açıdan uyuşturulmakta veya his (duygu) kaybına uğramaktadır (Akdoğan, 2017: 189 – 193). Bu durum ödenen vergiler karşısında mükelleflerin tepkisini çekmemekte, vergi direncinin ortaya çıkmasına engel olmaktadır.

#### **5.5. Vergi Hasılatı Açısından Değerlendirilmesi**

Dolaysız vergilerde vergi beyanamesi yıllık verilir, beyannameye dayalı olarak ödendiği için vergi genellikle geç tahsil edilmektedir. Özellikle enflasyonun yaşandığı ekonomilerde verginin gecikmeli tahsil edilmesi vergi hasılatında bir tür reel kayıp oluşmasına neden olmaktadır. Buna literatürde aynı zamanda Tanzi Etkisi denilmektedir (Abdioğlu, 2009: 195 – 211).

Ekonomide refah seviyesi ve kriz dönemleri de vergi tahsilatını etkileyebilmektedir. Refah seviyesinin yükseldiği dönemlerde genellikle vergi hasılatı yükselmektedir. Diğer taraftan mali ve iktisadi kriz dönemlerinde vergi hasılatında düşme yaşandığı gözlenmektedir (Yılmaz, 2012: 9 - 10).

Yukarıda da bahsedildiği üzere dolaysız vergiler vergi kayıp ve kaçaklarına daha müsait bir yapıya sahip olması nedeniyle, beklenen vergi hasılatının toplanamamasına neden olabilmektedir. Bu yönüyle vergilemede iktisadilik ve verimlilik ilkelerine ters bir sonuç ortaya çıkarabilmektedir. Bilindiği üzere verimlilik ilkesi, vergilemede beklenen

hasılatın belli bir dönem içerisinde elde edilmiş olmasını; iktisadilik ilkesi ise mükellefin cebinden çıkan para ile hazinenin kasasına giren para arasındaki farkın en az seviyede olmasını öngörmektedir (Çimen, 2017: 93 – 108).

## **6. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişiminin İncelenmesi**

Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren Osmanlı vergi sisteminde değişikliklere gidilmiş, çağdaş vergi sistemine geçilmeye çalışılmıştır. Örneğin, Osmanlı’nın en önemli vergi gelirlerinden olan Aşar Vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır (Yaşar, 1981: 255 – 256). Diğer taraftan Veraset ve İntikal Vergisi 1926 yılında yürürlüğe girmiştir (Kükreler, 1987: 123). 1950 yılından itibaren Gelir ve Kurumlar Vergisi yürürlüğe girmiş, 1957 yılında Motorlu Taşıtlar Vergisi ve 1970 yılında Emlak Vergisi yürürlüğe girmiştir. 1985 yılında Katma Değer Vergisi ve Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde 2002 yılında ise Özel Tüketim Vergisi yürürlüğe girmiştir.

Aşağıdaki tabloda kamu gelirlerinin bileşimi yıllar itibariyle verilmiştir. Cumhuriyetin ilk kurulduğu yıllarda nispeten diğer yıllara göre servet üzerinden alınan vergilerin daha yüksek olduğu görülmektedir. Bunun en önemli sebepleri arasında özel kesimin yatırım yapma ve kazanç elde etme gücünün zayıf olması ve 1929 Dünya Ekonomik Bunalımının Türkiye üzerindeki olumsuz etkileridir. Bu durum, 1929 yılında gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının % 8.1 gibi oldukça düşük kalmasına neden olmuştur.

İlerleyen yıllarda devletin de katkısıyla özel kesim yatırım ve gelirlerinin artması ile birlikte gelir üzerinden alınan vergilerde artış yaşanmıştır. 1950’li yıllarda servet üzerinden alınan vergilerin payı oldukça önemsiz bir paya düşerken, harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı %64’lerde seyretmiştir. 1960 ve 1970’li yıllarda da benzer bir durum ortaya çıkmıştır.

**Tablo 1:** Vergi Gelirlerinin Bileşimi (%)

YILLAR	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Vergileri	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler
1923	36.7	11.3	52.0
1929	8.1	16.9	75.0
1935	28.5	15.6	55.9
1939	35.7	8.6	55.7
1945	42.6	6.2	51.2
1950	33.0	3.0	64.0
1955	34.3	1.7	64.0
1960	40.4	1.6	58.0
1965	32.7	2.3	65.0
1970	35.4	2.6	62.0
1975	45.8	0.9	53.3
1980	61.8	0.9	37.2
1985	46.3	0.6	53.1
1990	51.2	0.9	47.8
1995	30.7	0.6	44.3
2000	25.9	1.0	35.6
2005	27.8	1.7	48.1
2010	22.0	1.9	58.2
2017	32.2	3.3	64.4

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2016.html>, (Erişim Tarihi: 19.12.2018)

1980 yılına gelindiğinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı % 61.8’e yükselmiş, harcamalar üzerinden alınan vergilerin (dolaylı vergiler) payı ise % 37.2’ye kadar düşmüştür. 24 Ocak Kararları ve dışa açık ekonomi modeline geçilmesi ile birlikte gelir üzerinden alınan vergilerin payı düşmüş, harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı ise artmıştır. Bunun en önemli sebebi 1990’lı yıllarda borçlanma ve krediye dayalı tüketim anlayışının yaygınlaşmasıdır.

Günümüzde Türkiye’deki vergi gelirlerinin dağılımına bakıldığında, toplam vergi gelirlerinin 2/3’ü harcamalar üzerinden geri kalan 1/3’ü ise gelir üzerinden alınmaktadır. Diğer bir ifade ile dolaylı vergilerin

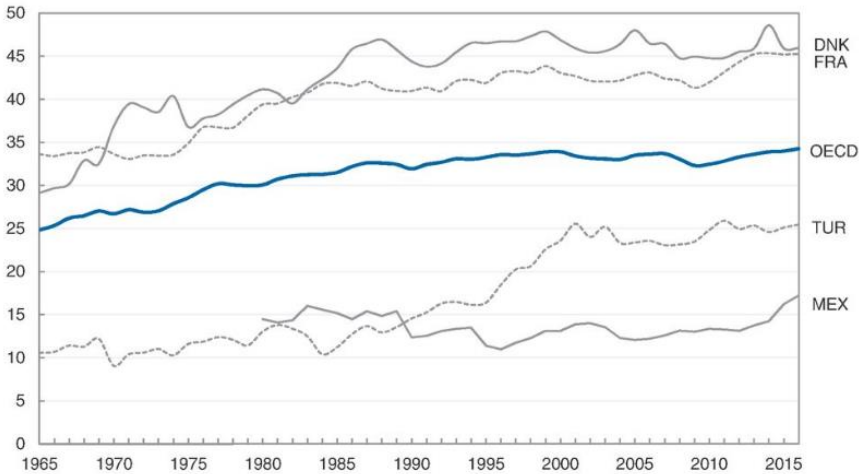
payı toplam vergiler içerisinde üçte ikilik paya sahiptir. Bunun çok çeşitli sebepleri vardır. Kayıtdışı ekonomik yapının varlığı, denetim mekanizmasının yeterli düzeyde çalışmaması, üretime değil ithalata ve tüketime dayalı bir ekonomik yapının varlığı bunun başlıca sebepleri arasındadır.

## 7. Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Dağılımı

Ülkelerin ekonomik ve sosyal yönden gelişimi, devletin daha fazla rol almasına neden olmuştur. Bu durum gerek kamu harcamalarını gerekse kamu gelirlerini yıllar itibariyle arttırmıştır (Tanzi, 2001:1 -7). Aşağıdaki grafikte son yarım yüzyılda OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin gelişimi gösterilmiştir.

Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payını da etkilemektedir. Bu grafiğe göre, Fransa ve Danimarka gibi gelişmiş ekonomilerde vergi gelirleri daha yüksek bir trende sahiptir. Türkiye, Meksika gibi gelişmekte olan ülkelere ise vergi gelirleri nispeten daha düşük düzeydedir.

**Grafik 1:** Vergi Gelirlerinin Yıllar İçerinde Gösterdiği Değişim, GSYH'ye Oranı, OECD Ülkeleri



Kaynak: OECD Revenue Statistics, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm> (Erişim Tarihi: 15.12.2018)

Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri vergi gelirlerinin bileşimini de değiştirebilmektedir. Genel olarak gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre nispeten daha ağırlıklı olduğu iddia edilmektedir (Adalısoy, 2007: 59-64).

Aşağıdaki tabloda (Tablo 2), vergi gelirlerinin ana kalemler itibarıyla dağılımı gösterilmektedir. Şili, Yunanistan ve Türkiye’de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının bir hayli fazla olduğu görülmektedir. Kanada ve ABD’de gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin neredeyse toplam gelirlerin yarısına tekabül ettiği görülmektedir. Bu oranın en düşük olduğu ülke ise Türkiye’dir. Hemen hemen her ülkede mülkiyet üzerinden alınan vergilerin bir hayli düşük olduğu anlaşılmaktadır.

**Tablo 2:** Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

	<b>Gelir ve Karlar</b>	<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>Ücretler</b>	<b>Mülkiyet</b>	<b>Mal ve Hizmetler</b>
<b>Avusturya</b>	28.0	34.8	7.0	1.3	28.1
<b>Kanada</b>	47.5	15.0	2.1	11.9	23.3
<b>Şili</b>	33.6	7.2	0	5.0	54.6
<b>Fransa</b>	23.5	37.0	3.4	9.1	24.5
<b>Almanya</b>	31.9	37.7	0	2.8	27.1
<b>Yunanistan</b>	23.6	28.5	0	6.7	40.9
<b>İsveç</b>	35.7	22.8	10.6	2.4	28.2
<b>İtalya</b>	32.0	30.0	0	6.5	28.1
<b>Güney Kore</b>	31.2	26.2	0.3	11.6	28.1
<b>Norveç</b>	36.8	28.0	0	3.2	32.0
<b>İspanya</b>	28.2	34.1	0	7.7	29.3
<b>Türkiye</b>	21.2	28.8	0	4.8	43.6
<b>İngiltere</b>	35.7	18.9	0	12.6	32.2
<b>ABD</b>	48.8	24.0	0	10.2	17.0

Kaynak: OECD Revenue Statistics, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm> (Erişim Tarihi: 15.12.2018)

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, dolaylı vergilerin payı ülkelerin gelişmişlik seviyesine paralel olarak değişmektedir. ABD’de dolaysız vergilerin payı toplam vergiler içerisinde neredeyse yarısına tekabül ederken, mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin payı % 17’lerde seyretmektedir. Benzer bir durum Fransa, Norveç, Kanada gibi ülkelerde de ortaya çıkmaktadır.

Sonuç itibariyle, gelişmiş ekonomilerde gelir ve kazançlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin payı, dolaylı vergilere nazaran daha yüksek seyretmektedir. Bunda etkili olan en önemli faktörler arasında, gelir seviyesinin ve tasarruf eğiliminin yüksek olması, gelişmiş ekonomilerin mali sisteminin ve denetim mekanizmasının iyi işleme, vergi kayıp ve kaçakların düşük seviyede olması, vergi ödeme yönünde bilincin gelişmiş olmasıdır.

## **8. Sonuç**

Ülkelerin vergi yapılarının şekillenmesinde temel belirleyici unsurlarından birisi de iktisadi yapılarıdır. Buna göre iktisadi yapıları tükeytime ve ithalata dayalı ekonomilerde dolaylı vergilerin payı nispeten daha yüksektir. Katma değeri yüksek mal ve hizmet üreten, pazarlayan ve diğer ülkelere satan ülkelerde, gelir ve kazançlar da yüksek olduğundan, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin payı daha fazla çıkmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetiminin etkin çalışmaması, vergi kayıp ve kaçaklarının düzeyinin yüksek olması, kayıtdışı ekonominin dirli olması, vatandaşların vergi ödeme yönünde bilinç düzeyinin düşük olması (vergi ödememe yönünde vergi direncinin olması), özel tüketim vergisinde olduğu gibi dolaylı vergilerin oranlarının nispeten yüksek olması gibi nedenler, dolaysız vergilerinin payının dolaylı vergilere oranla düşük çıkmasında etkili olmaktadır.

Türkiye’nin vergi yapısına bakıldığında toplam vergilerin hemen hemen 2/3’ü dolaylı vergilerden meydana gelmektedir. Dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu ülkelerde çeşitli soru işaretleri akla gelmektedir. Bunlardan en önemlisi vergi adaleti açısındandır. Bilindiği üzere dolaylı vergiler ödeme gücünü esas almaz. Bu durum toplam gelirleri içerisinde harcamalarının yüksek olduğu özellikle dar gelirli grupların olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır.

OECD ülkeleri içerisinde bir karşılaştırma yapıldığında, genel bir kural olmamakla birlikte, gelişmiş ülkelerde gelir ve kazançlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin daha fazla ön plana çıktığı görülmektedir. Bu ülkelerin gelir seviyelerinin yüksek olması, gelir ve kazançlarının içerisinde temel harcamaların payının nispeten düşük olması, vergi yönetiminin etkin çalışması, vatandaşlar arasında vergi ödeme yönünde bilincin gelişmiş olması gibi sebepler bu sonucun ortaya çıkmasında etkili olmaktadır.

### KAYNAKÇA

Aamir, M., Qayyum, A., Nasir, A., Hussain, S., Khan, K. I., Butt, S. (2011), Determinants of Tax Revenue: A Comparative Study of Direct taxes and Indirect taxes of Pakistan and India, *International Journal of Business & Social Science*, 2(19), s. 173–178.

Abdioğlu, Z. (2009), Enflasyon ve Bütçe Açıkları İlişkisi: Tanzi Ve Patinkin Etkisi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23 (2), 195 – 211.

Açıkgöz, Ş. (2008), Türkiye’de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme İlişkisi: 1968-2006", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 19 (68), 91–113.

Adalısoy, Ö. (2007), Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Gelişimi ve Makro Ekonomik Etkileri, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*.

Akdoğan, A. (2017), *Kamu Maliyesi*, 18. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları.

Batirel, Ö.F. (2002), Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler, *Vergi Dünyası Dergisi*, T.C Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 253, 4-5.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018), Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2016.html>, (Erişim Tarihi: 19.12.2018)

Cremer, H., Pestieau, P., & Rochet, J.-C. (2001), Direct versus Indirect Taxation: The Design of the Tax Structure Revisited, *International Economic Review*, 42(3), 781–799.

Çaşkurlu, E., Arslan, C.B. (2017), *Kamu Maliyesine Giriş*, 2. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Çetinkol, G. (2013), Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi,

Çimen, G. (2017), E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, International Journal of Public Finance, 2 (1), 93 – 108.

Edizdoğan, N. (1981), Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri, Bursa: B.İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi Yayını, No: 6.

Eker, A., Bülbül, D. (2013), Kamu Maliyesi, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık

Hogan, W. (1851), On The Advantages And Disadvantages Of Indirect Taxation, And A Scheme For Direct Taxation Which Would Be Equitable, And Combine The Advantages Of An Indirect Tax, Dublin: Transactions of the Dublin Statistical Society, Vol II Session 4, 1-7.

Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No. 3065, Kabul Tarihi: 25/10/1984, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.03.2019).

Kort, Y. (2011), Dolaylı Vergiler Yönünden AB Mevzuatına Uyumun Sağlanmasının Türk Vergilendirme Politikası Üzerine Etkileri, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kükreler, A. S. (1987), Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 2.

Nadaroğlu, H. (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

OECD (2018), Revenue Statistics, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm> (Erişim Tarihi: 15.12.2018)

Oyan, O. (1999), Vergi Politikasında Yazbozlar. Türk İş Yıllığı, 1997'den 1999'a Değişim Dinamikleri, 1, (97/29), 99 – 100.

Önder, İ. (1984), Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, 39, 27.

Önder, İ. (2002), Özel Tüketim Vergisi, Mükellefin Dergisi, 111, 7 – 8.

Şener, O. (2001) Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 7.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, İşletme-Ekonomi Dizisi 1-1078.

Tanzi, V. (2001). Globalization and the Work of Fiscal Termites, Finance & Development, Vol: 38, No:1, International Monetary Fund,

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>, (Erişim: 25.03.2019).

Uluatam, Ö. (2005), *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi

Ülgen, S. (2001), AB Uyum Sürecinde ÖTV’nin Uyumlaştırılması, *Vergi Dünyası Dergisi*, 237, 104.

Yaman, D. ve Çımat, A. (2008), Türk Vergi Sisteminin Sosyo Ekonomik Açından İncelenmesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 106, 54.

Yaşar, S. (1981), Türk Maliyesinde Devrim: Aşar’ın Kaldırılması, *Maliye Dergisi*, Atatürk Özel Sayısı, 255 – 256.

Yılmaz, G.S. (2012), *Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Politik Ekonomisi: 1950-2011 Dönemi*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.